

УДК 657.1

**Левицька С. О.,**

*доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Національного університету водного господарства та природокористування*

## **ЕТАПИ ТА НАПРЯМИ РЕФОРМАЦІЇ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ БЮДЖЕТНОЇ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ: ОЦІНКА, ПЕРСПЕКТИВИ**

*У статті досліджено особливості організації обліку в бюджетних установах. Запропоновано заходи з удосконалення зазначених питань, що позитивно вплинуть на підвищення ефективності використання державних активів.*

**Ключові слова:** бюджетна установа, активи, бухгалтерський облік, баланс, державний сектор, видатки, доходи.

*The particular qualities of organization of accounting in state-financed organizations are investigated. The measures for improvement of stated questions that would effect on growth of effectiveness of government assets using positively are suggested.*

**Keywords:** state-financed organization, assets, accounting, balance sheet, state sector, expenditures, receipts.

**Постановка проблеми.** На цьому етапі реформування нормативно-правової бази обліку органів державного сектора України найбільш актуальними питаннями є впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) для бюджетних установ та організацій (далі – бюджетні установи): органів державної влади, державних навчальних закладів, державних лікувальних закладів, органів державного казначейства, державних податкових інспекцій та ін. Бюджетні установи мають статус неприбуткових організацій, тому визначальною характеристикою їхньої господарської діяльності є фінансування основної діяльності бюджетними коштами. Разом з тим, бюджетні установи можуть здійснювати операції підприємницького характеру, однак, різницю між отриманими доходами та зазнаними видатками (витратами) за звітний період враховують не в складі прибутку:

на зазначену суму коригується кошторис доходів та видатків установи в наступному звітному періоді.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням проблематики бухгалтерського обліку в бюджетних установах займалося чимало вітчизняних вчених, зокрема: А. В. Войчак, Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сідельник та ін. Проте проблеми удосконалення організації обліку в бюджетних установах є на сьогодні ще недостатньо вивченим та актуальним питанням.

**Мета і завдання дослідження.** Метою статті є на основі досліджень особливостей організації обліку в бюджетних установах визначити пропозиції щодо удосконалення організації обліку в бюджетних установах, що позитивно вплинуть на підвищення ефективності використання державних активів.

**Виклад основного матеріалу.** Можна виділити перелік ключових особливостей, що відрізняють організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах від обліку діяльності підприємств України [1]:

- організація обліку здійснюється в розрізі статей бюджетної класифікації;
- суворий контроль за виконанням кошторису видатків;
- роздільний облік касових і фактичних видатків;
- галузева специфіка обліку.

Сьогодні Державним казначейством України (яке здійснює методологічне керівництво бухгалтерським обліком та складанням фінансової звітності про виконання кошторисів і бюджетів) практично повністю поновлено нормативну базу обліку відповідно до міжнародних стандартів, зокрема:

- реформовано традиційну форму структури балансу “актив = пасив” на “актив = власний капітал + зобов’язання”, що, в першу чергу, було зумовлено соціальними, економічними і політичними чинниками;
- уніфіковано понятійний апарат (необоротні й оборотні активи, власний капітал, зобов’язання, доходи і витрати);
- змінено методика зображення в балансі активів і зобов’язань та їх визнання, методологію оцінки статей балансу (основною для оцінки активів стала історична собівартість);
- розроблено новий підхід до їх розподілу на довгострокові та поточні (відповідно до періоду часу, протягом якого активи будуть використанні, а зобов’язання – погашені);
- структуру нового Плану рахунків зорієнтовано на потреби складання балансу та інших форм звітності.

На жаль, сьогодні залишається невідповідність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в окремих елементах методи-

ки обліку операцій, що є основою підготовки показників форм фінансової звітності бюджетних установ України (таблиця 1):

*Таблиця 1*  
*Напрями реформації обліку діяльності органів*  
*державного сектору в Україні*

№ з/п	Операції господарської діяльності бюджетних установ	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням діючої облікової системи в Україні	З урахуванням МСБОДС [3]
1	2	3	4
1.	Визнання доходів за операціями, що фінансуються з бюджету.	Фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання.	Дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності. протягом звітного періоду, коли чисті активи/ власний капітал зростають у результаті цього надходження (МСБОДС 9).
2.	Калькуляція собівартості придбаних запасів.	Собівартість запасів включає вартість придбання та переробки. Витрати на доставку та приведення їх у теперішній стан списуються на видатки бюджетної установи.	Собівартість запасів включає витрати на придбання, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів та приведення їх у теперішній стан (МСБОДС 12).
3.	Визнання собівартості списаних запасів.	Собівартість списаних запасів може визначатись за балансовою вартістю, якщо вони не є взаємозамінними, або, в іншому випадку, за середньозваженою величиною.	Собівартість одиниць використаних запасів, які не є взаємозамінними, визначається шляхом використання конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості. Для запасів різного характеру або використання можуть бути формули собівартості: “перше надходження — перший видаток” (ФІФО) або за формулою середньозваженої собівартості (МСБОДС 12).

4.	Коригування сум, визнаних у фінансових звітах.	В обліку вітчизняних ОДС не проводиться.	Коригуються суми, визнані в фінансових звітах, для відображення подій, якщо події свідчать про умови, що існували на дату підготовки звіту (МСБОДС 14).
5.	Нарахування амортизації основних засобів.	Нарахування амортизації здійснюється в кінці року незалежно від терміну експлуатації основних засобів.	Систематично здійснюється розподіл вартості основного засобу, що амортизується, протягом терміну його корисної експлуатації (МСБОДС 17).

Необхідно зауважити, що законодавча основа обліку та звітності бюджетних установ є недосконалою, а окремі питання облікової політики нею взагалі не визначені.

Підготовка звітності вітчизняних бюджетних установ ґрунтується на таких принципах, які дещо відмінні від МСБОДС, зокрема:

- обережність: обґрунтована, розсудлива оцінка фактів (у практиці бюджетних установ України не проводиться на систематичній основі переоцінка оборотних та необоротних активів, не здійснюється нарахування резерву сумнівних боргів);

- дата операції: операції з виконання бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів;

- історичної собівартості: активи бюджетних установ обліковуються за своєю первісною вартістю, що включає вартість придбання, спорудження та виготовлення (на відміну від аналогічного принципу, що застосовується в міжнародній практиці, у вітчизняному обліку до історичної собівартості не включаються видатки на транспортування, доведення до експлуатаційного стану);

- прийнятність вхідного балансу: залишки на рахунках на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам на кінець попереднього звітного періоду;

- сталість: постійне протягом бюджетного року застосування обраних методів;

- окреме відображення активів та пасивів: всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо, є активними або пасивними, відображаються в розгорнутому вигляді тощо.

Завданнями Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах на 2007 – 2015 роки, затверд-

женій Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р., є перегляд вітчизняних облікових положень та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності зі створенням уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення [5].

Як зазначено у Стратегії, основними проблемними питаннями на етапі реформування є впровадження уніфікованих підходів обліку доходів та видатків:

- бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів України ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами, видатками відображаються в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу;

- бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ ведеться за методом нарахування, що передбачає визнання операції та події в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів).

Бухгалтерський облік у бюджетних установах України є системою контролю за наявністю, рухом та використанням бюджетних коштів. Він виконує управлінську, контрольну та інформаційні функції і має будову, що пов'язана з особливостями фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, державним регулюванням бюджетного фінансування в Україні. Саме специфіка бюджетного фінансування зумовлює відсутність у нормативній обліковій базі основного принципу звітності бюджетних установ – принципу нарахування та відповідності.

Методологічно облік видатків бюджетних установ поділено на дві частини: облік касових і фактичних видатків. Під касовими розуміють момент грошових виплат з поточних, реєстраційних та спеціальних рахунків установи; фактичні ж визначають як дійсні видатки установи з виконання кошторису в періоді їх понесення, підтверджені відповідними документами.

Впровадження методу нарахування є досить неоднозначним питанням міжнародної практики обліку діяльності органів державного сектору (таблиця 2).

Застосування методу нарахування дозволяє відображати доходи і видатки в міру виникнення та споживання економічних вигод (що, безперечно, сприятиме обґрунтованому прийняттю економічних рішень її користувачами). Цей принцип

дає повну інформацію про державні активи і зобов'язання, відкриває реальні можливості складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість. Однак у системі обліку методом нарахування є чинники, що стримують його застосування більшістю країн: складність, трудоемкість, послаблення державного фінансового контролю, підвищення рівня кваліфікації фахівців бухгалтерських служб, впровадження уніфікованих сучасних інформаційних технологій тощо. З урахуванням недосконалої вітчизняної облікової бази, наявних в Україні фінансових проблем це суттєво ускладнює оперативність впровадження методу нарахування в обліку діяльності бюджетних установ.

*Таблиця 2*  
*Облік та бюджетування методом нарахування*  
*в бюджетних установах [6]*

Назва країни	Облік методом нарахування в окремих організаціях та міністерствах	Консолідований загальнодержавний облік методом нарахування	Бюджетування методом нарахування
1	2	3	4
Австралія	З 1995 р.	З 1997 р.	З 1999-2000 фінансового року
Канада	З 2001-2002 фінансового року	З 2001-2002 фінансового року	–
Фінляндія	З 1998 р.	З 1998 р.	–
Німеччина	Дозволено з 1998 р.	–	–
Ісландія	З 1992 р.	З 1992 р.	З 1998 р.
Ірландія	Пробний проект розпочато у 1995 р.	–	–
Нідерланди	Пробний проект розпочато у 1994 р.	–	–
Нова Зеландія	З 1991-1992 фінансового року	З 1991-1992 фінансового року	З 1994-1995 фінансового року
Швеція	З 1994 р.	З 1994 р.	-
Велика Британія	Почато в 1993; все до 1999-2000 фінансового року	Планується	З 2001-2002 фінансового року
Сполучені Штати Америки	З 1997-1998 фінансового року	З 1997-1998 фінансового року	–

Результативним, на нашу думку, є першочергове впровадження в практику звітування бюджетних установ таких положень МСБОДС:

- складання приміток до звітів бюджетних установ на зміну наявній пояснювальній записці;
- підготовка звіту про рух грошових коштів на усіх рівнях бюджетної системи, зокрема, бюджетними установами;
- запровадження класифікації бюджетних операцій за видами діяльності: звичайна, у тому числі така, що триває, та діяльність, що припиняється, і надзвичайна та ін.

На даний час органами Державного казначейства України затверджено для бюджетних установ такий перелік основних форм фінансової звітності:

- Баланс (річна, квартальна).
- Звіт про виконання кошторису доходів і видатків установи (загальний фонд) (річна, квартальна).
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ (річна, квартальна).
- Звіт про рух необоротних активів (річна).
- Звіт про рух матеріалів та продуктів харчування (річна).
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (річна).
- Звіт про результати фінансової діяльності (річна).
- Пояснювальна записка (річна).

Звіт про фінансові результати – форма звітності, метою складання якого є зіставлення доходів бюджетної установи, включаючи витрати, а також визначення фінансових результатів за видами діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова). МСБОДС 3 "Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці" визначає принципи класифікації до певних статей у фінансовому звіті про надлишок і дефіцит, порядок розкриття інформації та обліковий підхід, призначенням якого є створення умов для порівнюваності фінансових звітів усіх суб'єктів господарювання за різні періоди.

Методика підготовки Звіту про результати фінансової діяльності бюджетних установ України, на відміну від міжнародної практики обліку для органів державного сектору, не визнає в операціях формування доходів та видатків (витрат) таких понять, як "майбутні економічні вигоди", "потенціал корисності". У зв'язку з цим, методика підготовки звітності ні за формою, ні за методикою заповнення не відповідає міжнародній практиці.

Згідно з МСБОДС 1 "Подання фінансових звітів", у Звіті про фінансові результати висвітлюються доходи і витрати за

детальною класифікацією: доходи поділяються за джерелами надходження, а витрати, своєю чергою, за характером та функціями (чого не містить Звіт про результати фінансової діяльності бюджетних установ України).

Міжнародна практика звітності органів державного сектору передбачає відображення змін у чистих активах / власному капіталі в окремому звіті бюджетної установи. До таких належать ті, що відбуваються з активами протягом звітного періоду, обчислені за принципами оцінки. Вітчизняна практика звітності бюджетних установ не передбачає відокремлену звітність за такими змінами.

Фінансовий результат відповідно до МСБОДС складається з компонентів, кожен з яких має розкриватися безпосередньо у Звіті про фінансові результати, а саме:

- а) надлишок або дефіцит від звичайної діяльності;
- б) екстраординарні статті.

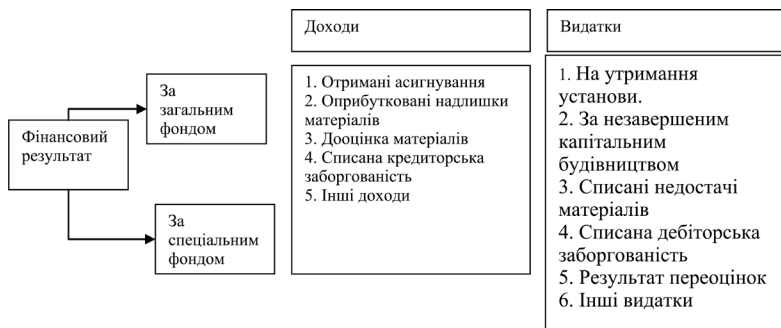
Для екстраординарних подій (операцій) характерними є непередбачуваність та перебування поза контролем чи впливом з боку суб'єкта господарювання.

Чистий надлишок або дефіцит як фінансовий результат органів державного сектору відповідно до МСБОДС визначається як сукупність показників: надлишку або дефіциту від звичайної діяльності, екстраординарних статей, результатів змін в облікових оцінках, результатів змін в обліковій політиці, виправлення суттєвих помилок. Вітчизняна облікова практика бюджетних установ містить невідповідність міжнародній обліковій практиці як у питаннях складових формування фінансового результату діяльності бюджетних установ, так і в методах їхньої оцінки. Вітчизняну практику визнання кінцевих фінансових результатів бюджетних установ наведено на рис. 1

Призначення МСБОДС 2 “Звіт про рух грошових коштів” полягає у тому, щоб надати користувачам інформацію про надходження грошових коштів з певних джерел, напрямки їх використання за звітний період, а також залишки грошових коштів на дату звітності. “Інформація про рух грошових коштів дозволяє користувачам визначати, яким чином суб'єкт господарювання державного сектору отримав грошові кошти, необхідні для власної діяльності, і спосіб, у який ці кошти були використані”, – зазначається у стандарті.

Бюджетні установи України не складають Звіту про рух грошових коштів, що утруднює аналіз, прогноз та планування бюджетних асигнувань як на рівні державних, так і на рівні місцевих бюджетів.





**Рис 1. Структура фінансового результату бюджетних установ в Україні**

МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” застосовується суб’єктами господарювання для підготовки та подання об’єктивних даних про фінансовий стан та результати діяльності в умовах гіперінфляційної економіки. Відомо, що показники звітності про результати операційної діяльності та фінансовий стан у національній валюті без перерахунку не відображають реально ситуацію, що склалася в економіці. Так, відповідно до стандарту, прийняття рішення щодо необхідності здійснення перерахунку фінансових звітів відбувається на власний розсуд суб’єкта господарювання.

Варто зауважити, що цей стандарт у вітчизняній бюджетній обліковій практиці не застосовується, хоча інфляційні процеси в економіці України, на жаль, набули сьогодні активної динаміки.

Включення фінансових звітів закордонного суб’єкта господарювання у фінансові звіти суб’єкта господарювання, що звітує, здійснюється в міжнародній обліковій практиці за процедурами консолідації, що визначені МСБОДС 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб’єктів господарювання”, МСБОДС 8 “Фінансова звітність про частки у спільні підприємства” та МСБО 31 “Фінансова звітність про частки у спільних суб’єктах господарювання”. Сьогодні вітчизняна облікова практика бюджетних установ не передбачає регламентацію відповідних питань.

**Висновки.** Процес модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України знаходиться на початковій стадії. Позитивні зрушення, що очікуються після прийняття змін до Бюджетного кодексу України [1], Закону України “Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2] та інших нормативно-правових актів, закріплюють досягнуті позитивні результати, сформують правову основу для виконання наступних заходів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах на 2007 – 2015 роки.

Важливими чинниками для успішного реформування бухгалтерського обліку органів державного сектору є врахування, на нашу думку, таких моментів:

- доступність навчання для відповідних фахівців, з точки зору рівня оплати, якісного навчально-методичного забезпечення;
- можливість вибору форми навчання (стаціонарної, заочної, дистанційної);
- створення системи підвищення кваліфікації (сертифікації) бухгалтерів за участю викладацько-професорського складу національних вищих навчальних закладів відповідного напрямку та громадських організацій, визнаних професійною спільнотою на державному рівні, з відповідною видачею диплома (сертифіката);
- підконтрольність виконання попередньо затверджених заходів у межах певного етапу реалізації Стратегії;
- публічне обговорення та висвітлення результатів через систему засобів масової інформації;
- гармонічне поєднання впровадження МСБОДС з реформуванням системи бухгалтерського обліку діяльності підприємств, з погляду фінансового, науково-методичного та організаційного забезпечення.

## Література

1. Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 р. № 2542-III. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16 липня 1999 року.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
4. Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуэн Д. Принципы бухгалтерского учёта: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 495 с.
5. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. №34 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №1. – С.64 – 65.
6. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. – 2003 Edition, International Federation of Accountants. – New York, New York 10017 USA. – 882 p.